

NOGMAALS HET WERKELIJKE EN HET Z.G. VRAAGSTUK VAN DE ACCOUNTANT-BOEKHOUDER

door W. H. A. Kockelmans

Met zeer veel interesse heb ik kennis genomen van het artikel van Drs Roozen in het Decembern timer van het M.A.B.

Ofschoon ik zeer veel waardering heb voor de poging van de Heer Roozen om een theoretisch gefundeerd oordeel te geven omtrent deze bij uitstek praktische kwestie, zij het mij vergund op het betreffende artikel enige kanttekeningen te maken.

Op de eerste plaats dit: Wij werken veel met de figuur van de „verstandige” leek, maar het gekke is, dat men deze „verstandige” leek als erg dom voorstelt.

Wanneer een accountant een voorbehoud maakt, zo redeneert men, dan is deze „verstandige” leek niet in staat om aan te voelen wat dit voorbehoud zou betekenen. Desnoods zij dit nog toegegeven, maar niemand zal mij doen geloven dat een „verstandige” leek een dergelijk voorbehoud als een goedkeurende verklaring zou beschouwen.

Als de Heer Roozen dit inderdaad meent, dan zou ik gaarne van hem vernemen of hij dergelijke domme „verstandige” leken in de praktijk al eens is tegengekomen.

Zelf heb ik wel meerdere malen verklaringen met een voorbehoud afgegeven maar ik heb nog nooit meegemaakt, dat de „verstandige” leken waarvoor deze verklaringen bestemd waren, een dergelijke verklaring zonder meer over het hoofd zagen. Steeds werd bij mij geïnformeerd wat dat voorbehoud inhield en niet altijd waren deze leken erg „verstandig”.

De Heer Dijker heeft indertijd een onderscheid gemaakt tussen publieke en private taak van de accountant. Ik kan er niets aan doen, maar ik vind deze onderscheiding nog steeds actueel en juist. En er zijn zeer veel „verstandige” leken die het ook nog zo aanvoelen. In de praktijk maken veel accountants dit onderscheid.

In mijn bezit is een rapport, afgegeven door een der grootste accountantskantoren in Nederland. Uit dit rapport blijkt wel overduidelijk dat dit kantoor er niet anders over denkt dan door mij hierboven werd weergegeven.

Iedere accountant weet uit ervaring dat in ons land tal van bedrijven zijn waarbij de administratieve organisatie zo gebrekkig is, dat het voor de controlerende accountant onmogelijk is een verklaring zonder (veel) voorbehoud af te geven.

Als wij ons hier moeten terugtrekken blijft er niet veel meer voor ons over. Toch zal men wel niet willen beweren dat onze functie daar zinloos is. Ware dit wel het geval dan zou men twee conclusies moeten trekken:

1. Een groot aantal accountants zijn min of meer „schurken” want ze verrichten doelbewust handelingen die waardeloos zijn en laten zich hiervoor betalen.

2. Een groot deel van de Nederlandse ondernemers zijn „dwazen” daar ze bereid zijn te betalen voor iets wat geen waarde heeft en dat nog wel, jaar in jaar uit.

Artikelen als die van Drs Roozen vind ik erg gevaarlijk. Het M.A.B. kan ook bij „verstandige” leken terecht komen, die op den duur gaan

geloven dat elk rapport dat wij afgeven, een goedkeurende verklaring inhoudt.

Voor een publicatie of verklaring door de accountantsverenigingen als door de Heer Roozen bedoeld is m.i. dan ook geen enkele reden aanwezig.

Naschrift.

Als ik mijn geachte opponent goed begrijp heeft hij het oog op het deel van mijn artikel in dit tijdschrift, uitgave December 1951, waarin het Nederlandse, dus het „zogenaamde” vraagstuk van de accountant-boekhouder wordt behandeld. Dit vraagstuk heeft betrekking op het afgeven van een verklaring bij de jaarrekening, uit welke verklaring tevens blijkt dat de accountant heeft nagelaten, de door die rekening aangegeven verschijnselen op hun realiteit te onderzoeken.

De heer Kockelmans meent nu dat een duidelijk voorbehoud voorkomt, dat het maatschappelijk verkeer grotere verwachtingen aan de verklaring ontleent dan de (geheel of grotendeels achterwege gebleven) onderzoekingsarbeid rechtvaardigt. Ik heb dit middel uitdrukkelijk genoemd en met kracht van argumenten bestreden.

Overigens ben ik niet ontkomen aan een zelfs voor deskundigen nogal ingewikkelde redenering teneinde aan te tonen dat de verklaring bij de jaarrekening alleen een goedkeurende verklaring (eventueel met een voorbehoud, maar dan een, welk de strekking van die verklaring niet teniet doet) of een afkeurende verklaring kan zijn. Men kan er nu over twisten of dat betoog geslaagd mag heten; vast staat intussen reeds dat de heer Kockelmans en met hem wellicht nog andere lezers, niet overtuigd zijn. Ik laat in het midden of dit komt doordat mijn gedachten niet stroken met door die lezers gekoesterde wensen. In ieder geval gaat het niet aan, de „verstandige leek” (de verpersoonlijking van het maatschappelijk verkeer) voor „dom” te houden indien hij een verkeerde conclusie trekt uit een verklaring, omtrent de betekenis waarvan deskundigen het niet eens zijn. Ik wil zelfs niet eens beweren dat de deskundige, die uiteindelijk zou blijken ongelijk te hebben, een domme deskundige is.

De heer Kockelmans mag voorts niet uit het oog verliezen dat het onderhavige voorbehoud gegeven wordt in allerlei verschillende bewoordingen, in allerlei fijne nuances en modaliteiten en nooit in de enig juiste vorm, nl. in een formulering waaruit met zoveel woorden blijkt dat de verklaring voor derden volstrekt waardeloos is. En mijn opponent weet even goed als ik, waarom dit zo is: de verklaring wordt in feite gehanteerd om verantwoording af te leggen jegens derden. Ware dit niet zo, dan zou de accountant in verreweg de meeste gevallen niet een opdracht krijgen als hier in discussie is. Want ik durf wel beweren dat meestal de directe bedoeling van de opdrachtgever is, van de verklaring een zodanig gebruik te maken. En in de gevallen waarin die bedoeling er niet is, blijft de mogelijkheid steeds bestaan dat derden van die verklaring kennis nemen.

In dit verband merk ik ten aanzien van de conclusie No. 2 van de heer Kockelmans op, dat de „ondernemers” de opdrachtgevers zijn, wier uiteindelijk doel van de verklaring een ander is dan het doel voor het maatschappelijk verkeer. Opdrachtgever en maatschappelijk verkeer zijn hier zelfs tot op zekere hoogte elkanders tegenpartij: zij die verantwoording moeten afleggen staan tegenover hen die verantwoording vragen. Bovendien zal de opdrachtgever steeds streven naar minimale contrôle-kosten.

Aan de opdrachtgever als gecontroleerde en als verantwoordelijke voor de controle-uitgaven kan men niet verwijten dat *hij* streeft naar een zo gering mogelijke controle, temeer omdat hij als leek geen begrip kan hebben voor hetgeen noodzakelijk is. Alleen de accountant is op dit laatste gebied als deskundige gezaghebbend en verantwoordelijk, zodat alleen hem blaam treft, indien hij zich laat verleiden tot het afgeven van een verklaring, die ongemotiveerde verwachtingen schept.

Terugkomende op mijn „verstandige leek” mag ik volhouden dat deze niet „dom” is, wanneer hij aan de verklaring enige betekenis toekent op grond van het blote feit dat deze afkomstig is van een accountant en aan hem wordt voorgelegd. Of moet men van hem verlangen dat hij meer inzicht heeft dan de deskundige? Op de desbetreffende vraag van mijn opponent bevestig ik nadrukkelijk, dat ik in vele gevallen van allerlei schakering heb moeten constateren, dat werkelijk verstandige mensen aldus het slachtoffer werden van de door mij als onjuist beschouwde gedragslijn van de accountant. Niettemin was hun vertrouwen logisch gefundeerd: zij bouwden hun verwachting op een bewijs uit het ongerijmde, nl. dat de accountant een verklaring zou hebben afgegeven, welke deze als deskundige als volstrekt zinloos zou moeten beschouwen. Zou de accountant in een voorbehoud duidelijk kunnen maken dat, en waarom zijn verklaring voor derden geen waarde kan hebben, dan vrees ik voor die accountant dat de leek, en via deze ook de opdrachtgever, zich tegenover hem persoonlijk zeer „verstandig” zouden weten te gedragen!

De heer Kockelmans zegt, in verband met het onderhavige onderwerp betekenis te hechten aan de onderscheiding, door Dijker gemaakt, tussen de publieke en de private taak. Hij verzuimt aan te geven, waar en in hoeverre die onderscheiding van belang is en ik moet dus zelf een veronderstelling maken aangaande zijn bedoeling. Ik vat dan de desbetreffende opmerking van mijn opponent zó op, dat de door mij gewraakte handelwijze van de openbare accountant in de zgn. private taak verdedigbaar zou zijn.

Tegenover die mening stel ik, dat de verantwoordelijkheid tegenover een gesloten deel van het maatschappelijk verkeer (bv. een college van commissarissen) principieel dezelfde is, doch groter van omvang en betekenis, in zoverre de jaarrekening waarbij de verklaring wordt verstrekt meer gedetailleerd is en dus gemakkelijker een onjuist beeld kan geven. De accountant zal dan niet minder, maar meer controle-arbeid moeten verrichten.

Tenslotte nog enige korte opmerkingen.

- a. Het rapport waarover de heer Kockelmans zegt te beschikken, is geen motief voor de practijk welke hij verdedigt. Veeleer bewijst het de noodzakelijkheid van een discussie over het door mij ingeleide onderwerp.
- b. Wanneer een bedrijf niet wil of kan voldoen aan bepaalde voorwaarden voor een doelmatige controle, dient de accountant de opdracht af te wijzen.
- c. Ik heb nergens willen suggeren, dat er accountants zijn, die doelbewust handelingen verrichten welke waardeloos zijn, doch ik heb getracht de blijkbare opinie van deze accountants, als zouden die handelingen enig nut hebben, aan het wankelen te brengen.

R.